

**Audience publique du 13 juillet 2009**

Recours formé par  
la société anonyme ... s.a., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et  
d'impôt sur la fortune

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25174 du rôle et déposée en date du 16 décembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean Schaffner, avocat à la Cour, assisté de Maître Aude Tusumba, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... s.a., établie et ayant son siège social à L-..., enregistrée auprès du Registre de Commerce et des Sociétés sous le numéro B 89.913, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 septembre 2008 ayant rejeté une réclamation introduite le 10 avril 2008 par la requérante à l'encontre :

- des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003, émis à son égard le 30 janvier 2008 ;
- des bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, émis à son égard le 30 janvier 2008 ;
- du bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis à son égard le 30 janvier 2008 ;
- du bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis à son égard le 30 janvier 2008 ;
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, émis à son égard le 2 août 2006

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 mars 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Jean Schaffner le 10 avril 2009 pour compte de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Aude Tusumba et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 juin 2009.

---

Le 10 avril 2008, la société anonyme ... s.a., ci-après « la société ... », fit déposer une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et

2003, émis à son égard le 30 janvier 2008, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, émis à son égard le 30 janvier 2008, le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis à son égard le 30 janvier 2008, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis à son égard le 30 janvier 2008 ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, émis à son égard le 2 août 2006.

Par décision du 17 septembre 2008 le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la réclamation, ladite décision étant libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 10 avril 2008 par Me Jean Schaffner au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L- ..., pour réclamer contre:*

*les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003 émis le 30 janvier 2008 ;*

*les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 émis le 30 janvier 2008 ;*

*le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis le 30 janvier 2008 ;*

*le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis le 30 janvier 2008 ;*

*les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, émis le 2 août 2006 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que la réclamante critique les bulletins litigieux pour le motif que ces derniers ne seraient pas conformes aux déclarations fiscales remises pour les années 2003 et 2004 ;*

## *I.*

*Considérant que, suite au jugement du tribunal administratif du 10 décembre 2007 n° 22640 du rôle constatant que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 ainsi que le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003 n'avaient pas été valablement*

*notifiés, le bureau d'imposition a procédé à une notification valable desdits bulletins en date du 30 janvier 2008 ;*

## *II.*

*Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;*

*qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2003 ;*

*Considérant d'ailleurs que si le bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraîne d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la requête doit être déclarée irrecevable en ce qu'elle est concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003 ;*

## *III.*

*Considérant que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004 ont été émis le 2 août 2006 sous pli fermé à l'adresse de la réclamante ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ; qui en cas de simple pli postal est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste ;*

*que la requête, entrée le 10 avril 2008 et datée au 8 avril 2008, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 7 novembre 2006 ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable ;*

## *PAR CES MOTIFS*

*reçoit les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 ; les rejette comme non fondées ;*

*reçoit la réclamation contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2003 ;*

*la rejette comme non fondée ;*

*dit la réclamation irrecevable en ce qu'elle est dirigée contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003 ;*

*dit les réclamations irrecevables en ce qu'elles sont dirigées contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004. »*

Par requête déposée le 16 décembre 2008, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation et sinon à l'annulation de cette décision directoriale rejetant sa réclamation datée du 10 avril 2008.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la demanderesse.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Estimant que les bulletins ayant fait l'objet de sa réclamation ne seraient pas conformes à la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal pour l'année 2003 adressée à l'administration des Contributions directes le 9 mars 2006 et à la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal pour l'année 2004 adressée à l'administration des Contributions directes le 5 décembre 2005, la société ... soulève de prime abord la prescription de l'action en recouvrement concernant l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal pour l'exercice 2002, pour ensuite, contester la forclusion lui opposée par le directeur de l'administration des Contributions directes en ce qui concerne sa réclamation dirigée contre les bulletins d'imposition pour l'exercice 2004.

Elle conteste par ailleurs la taxation d'office lui appliquée par l'administration des Contributions directes qui aurait tant violé l'article 114 de la loi sur l'impôt sur le revenu que le principe de l'égalité devant l'impôt.

La partie étatique, pour sa part, avant de prendre position par rapport à ces différentes critiques concernant la légalité interne de la décision directoriale, demande le rejet des points soulevés par la demanderesse dans sa requête introductive d'instance et relatifs à la prescription de l'action en recouvrement concernant l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal pour 2002, à la notification des bulletins d'imposition pour l'exercice 2004, à la taxation d'office et au principe de l'égalité devant l'impôt, au motif que ces différents points seraient constitutifs de nouvelles demandes, non formulées dans le cadre de la réclamation introduite devant le directeur, et dès lors prohibées.

Le délégué du gouvernement relève par ailleurs que les contestations de la société ... se rapporteraient exclusivement aux bulletins d'imposition litigieux, mais ne viseraient pas la décision directoriale dans la mesure où elle ne prendrait pas position par rapport à la

motivation y développée ; dès lors, la partie demanderesse resterait en défaut de critiquer utilement la décision directoriale litigieuse et de présenter des moyens se rapportant à la motivation de cette décision.

Enfin, l'Etat souligne que ces différents arguments, qui ne se rapporteraient qu'aux seuls bulletins d'imposition litigieux, n'auraient pas non plus pu être examinés par le directeur, alors qu'ils ne lui auraient pas été soumis dans le cadre de la procédure de réclamation. La partie étatique estime de ce fait que ces arguments, non produits par devant le directeur, ne sauraient pas actuellement être pris utilement en considération.

1. Il appartient de prime abord au tribunal de toiser, avant tout autre moyen, les moyens de la partie étatique relatifs à la recevabilité des arguments de la partie demanderesse et partant à la portée du recours.

Aux termes de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, invoqué par la partie étatique, « *les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées [...] en revanche, les moyens nouveaux sont admis* ».

Partant, aux termes de cette disposition, si des demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation ne sont pas admissibles en cours d'instance, des moyens nouveaux, non compris dans la réclamation sont quant à eux admissibles devant le tribunal administratif.

Dans ce contexte, on entend par demande nouvelle la demande qui diffère de la réclamation - la demande initiale - par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant le tribunal à l'appui d'une prétention<sup>1</sup>.

Plus particulièrement, en matière de bulletins d'impôts, les seuls causes possibles des litiges se situent dans l'affirmation de l'imposabilité du contribuable, le montant de la cote d'impôt fixée ou encore le montant de la base d'imposition établie par bulletin séparé<sup>2</sup>, l'objet étant, comme en matière de contentieux administratif de droit commun, le ou les actes déférés.

Or en l'espèce, force est de constater que la partie demanderesse n'entend pas par sa requête introductive d'instance déférer au tribunal d'autres bulletins que ceux ayant fait l'objet de sa réclamation, ni qu'elle tente de critiquer d'autres causes, tant la réclamation - quoique de manière sommaire - que la requête tendant à critiquer la même cause, à savoir le montant de la base d'imposition retenu ainsi que le montant de la cote d'impôt fixée par les différents bulletins déférés.

S'il est en revanche vrai qu'elle développe actuellement de nouveaux éléments de motivation et d'argumentation à l'encontre desdits bulletins et de la décision directoriale, le contribuable peut toujours varier d'une instance à l'autre les critiques sans qu'il puisse lui être opposé qu'il s'agit d'une demande nouvelle : à ce titre, encore qu'il ait été plus utile de soumettre cette argumentation préalablement au directeur, le fait que ces moyens soient

---

<sup>1</sup> Voir Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, 81-85, n° 213, p.141.

<sup>2</sup> Ibidem, n° 214, p.142.

produits pour la première fois devant le tribunal ne saurait être sanctionné par leur rejet, leur admissibilité ayant été explicitement prévue par le législateur.

Quant à la critique de la partie étatique selon laquelle les contestations de la partie demanderesse se rapporteraient exclusivement aux bulletins d'imposition litigieux sans viser la décision directoriale, il convient de relever que le recours est formellement dirigé contre la décision du directeur du 17 septembre 2008 portant rejet de sa réclamation contre les bulletins d'imposition litigieux, et que la société ... critique cette décision directoriale en ce qu'elle a rejeté sa réclamation contre les bulletins d'imposition litigieux dans la mesure où ils ne correspondraient pas à sa situation de fait. Par ailleurs, la décision directoriale ayant été prise par rapport aux-dits bulletins, il ne saurait être reproché à la demanderesse de développer son argumentation notamment par rapport à ces mêmes bulletins.

Enfin, il y a encore lieu de constater que la demanderesse a directement critiqué la décision directoriale, notamment en ce que celle-ci a retenu la forclusion de la demanderesse à réclamer à l'encontre des bulletins d'imposition pour l'exercice 2004.

Quant à la critique selon laquelle les arguments développés par la partie demanderesse dans sa requête introductive d'instance n'auraient pas pu être examinés par le directeur dans la mesure où ils ne lui avaient pas été soumis dans le cadre de la procédure de réclamation, le tribunal renvoie à ses développements et conclusions ci-avant, dans la mesure où cette critique tend également à voir écarter des moyens produits pour la première fois par devant le tribunal.

Il s'ensuit que les différents moyens de la partie étatique tendant à voir écarter en partie l'argumentation de la société ... sont à rejeter.

2.a. En ce qui concerne l'argumentation au fond, la partie demanderesse fait exposer s'être vue adresser le 22 février 2006 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003, les bulletins de l'impôt sur la fortune pour les années 2003 et 2004 et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2003 par l'administration des Contributions directes. A la suite d'un recours introduit devant le tribunal administratif, celui a décidé, par jugement du 10 décembre 2007, n° 22640 du rôle, que les bulletins d'imposition critiqués n'avaient pas été valablement notifiés, de sorte qu'ils n'étaient pas susceptibles de causer un grief à la demanderesse. En exécution de ce jugement, l'administration des Contributions directes a partant émis de nouveaux bulletins d'imposition en date du 30 janvier 2008.

Or, la demanderesse estime qu'en vertu des § 152 et 223 de la loi générale sur les impôts, le receveur ne pourrait plus exiger le paiement des impôts qui seraient prescrits, la prescription de l'action en recouvrement courant à compter du fait générateur de l'impôt, qui en l'espèce serait en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal le 31 décembre 2002. La prescription ayant commencé à courir au 1<sup>er</sup> janvier 2003 pour se terminer au 31 décembre 2007, les bulletins afférents, émis le 30 janvier 2008, seraient illégaux alors que ces impôts seraient prescrits depuis le 31 décembre 2007.

La société ... reproche en conséquence à la décision directoriale déferée d'avoir rejeté sa réclamation sur ce point comme étant non fondée, alors que ces impôts auraient été prescrits au moment de l'émission des bulletins d'imposition.

La partie étatique oppose à cette argumentation le fait que le recouvrement des impôts directs, régi par la loi modifiée du 27 novembre 1933, relèverait de la compétence des tribunaux civils, et non pas des juridictions administratives. Elle souligne par ailleurs que la société ..., en dépit de la prescription alléguée, aurait réglé l'impôt dû au titre de l'année 2002 par paiement du 17 novembre 2006. Elle estime dès lors que les §§ 152 et 223 AO ne s'appliqueraient pas et qu'en l'absence d'une action en recouvrement de la part de l'administration des Contributions directes, les moyens formulés par la société ... à ce titre seraient sans objet.

Enfin, elle s'empare de l'article 3 de la loi modifiée du 22 décembre 1951 pour affirmer que les impôts dus pour l'année 2002 ne seraient en tout état de cause pas prescrits, étant donné que la prescription aurait été suspendue en date du 17 novembre 2006 par le paiement volontaire effectué par la société ....

Il convient en premier lieu de relever qu'en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal, le régime de la prescription est régi, non pas par les dispositions de l'AO, mais par celles de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 qui, compte tenu de son libellé amendé, étendu et modifié, est à considérer dans son ensemble comme postérieure en date à la loi générale des impôts, même analysée sous le couvert de sa loi confirmative du 27 février 1946 concernant l'abrogation des lois de compétence de 1938 et 1939 et l'octroi de nouveaux pouvoirs spéciaux<sup>3</sup>.

L'article 10 de ladite loi du 27 novembre 1933, dans sa teneur initiale, dispose que « *la créance du Trésor se prescrit par 5 ans, toutefois, en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans.*

*Ces prescriptions s'appliquent à tous impôts, taxes, cotisations, droits d'accise, amendes, frais et autres perceptions généralement quelconques dont est chargée l'administration des contributions, sauf la prolongation conventionnelle des droits du Trésor.*

*La prescription prend cours à partir du 1er janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née ».*

Il se dégage des termes de l'article 10 alinéa 1<sup>er</sup> initial que pour les prescriptions extinctives visées, la prescription quinquennale constitue la règle, tandis que la prescription décennale, conditionnée par une imposition supplémentaire du chef de déclarations incomplètes ou inexactes, avec ou sans intention frauduleuse, représentait l'exception.

L'alinéa 1<sup>er</sup> de cet article a cependant fait l'objet en 1999<sup>4</sup> d'une modification libellée comme suit : « *La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans* ».

---

<sup>3</sup> Trib. adm. 27 mai 1998, n° 10208 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 308, et autres références y citées.

<sup>4</sup> Art.3, loi du 24 décembre 1999 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2000, Mém. A, n° 148, p.2675.

Les créances du Trésor constituent pour le contribuable des dettes d'impôt, lesquelles sont régies par les dispositions générales des paragraphes 3 et suivants de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 appelée « *Steuer-Anpassungsgesetz* » désignée ci-après par « StAnpG ».

Le paragraphe 3 StAnpG dispose en ses alinéas 1<sup>er</sup> et 2 que « *(1) die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. (2) Auf die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Einfluß, ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist* ».

Il découle de la combinaison des alinéas premier et second du paragraphe 3 StAnpG que c'est le fait générateur (*Tatbestand*) découlant de la loi qui se trouve à l'origine de la dette fiscale, en déclenchant ainsi l'application à un contribuable des dispositions de la loi d'impôt, entraînant que ni la déclaration d'impôt, ni les bulletins d'imposition ne donnent naissance par eux-mêmes à la dette d'impôt.

Dans la mesure où le bulletin d'impôt ne crée pas la dette d'impôt, mais ne fait que la fixer à travers la cote d'impôt par lui dégagée, il n'a par voie de conséquence qu'une valeur déclarative et non constitutive de la dette fiscale<sup>5</sup>.

Il convient par ailleurs de retenir que contrairement au droit fiscal allemand, la législation luxembourgeoise ne distingue pas entre la prescription de l'établissement de l'impôt et la prescription du paiement de l'impôt, la liquidation et le recouvrement de l'impôt étant soumis en matière d'impôts directs à un seul et même délai : aussi, si la question de la prescription peut être soulevée à l'occasion du recouvrement de l'impôt, et relever dès lors de la compétence des juridictions ordinaires, elle peut également, comme en l'espèce, se poser à l'occasion de l'établissement de l'impôt par voie de bulletin : dans cette hypothèse, il s'agit d'une question relevant de la compétence des juridictions administratives.

D'après l'alinéa 5 du paragraphe 3 StAnpG, « *Die Steuerschuld entsteht: 1. bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer: .... c) für die veranlagte Steuer: mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht die Steuerschuld nach Buchstabe a) oder b) schon früher entstanden ist* ».

C'est ainsi à partir de la naissance du fait générateur que le délai de prescription court en matière d'impôts directs, y compris pour les impôts visés par les bulletins litigieux, pour leur établissement et leur recouvrement<sup>6</sup>.

D'après les articles 1<sup>er</sup> et 10 alinéa 3 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 précitée, pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal, le délai de prescription court à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance fiscale est née.

Il est encore constant en cause que les impôts dont la société MTB revendique actuellement la prescription, à savoir ceux relatifs à l'année fiscale 2002, ont été établis par la voie d'une taxation d'office, et ce à défaut de déclaration d'impôt, de sorte à être soumis, conformément à l'article 10 alinéa 3 de la loi du 27 novembre 1933 tel que modifié par la loi

---

<sup>5</sup> Jean Olinger, *Le droit fiscal, Etudes fiscales*, 93 à 95, n° 107, p. 90.

<sup>6</sup> Ibidem, n° 87, p. 77.



24 décembre 1999, à la prescription décennale, et non comme invoqué par la demanderesse, à la prescription quinquennale.

Il suit des considérations qui précèdent que pour l'année fiscale 2002, la créance fiscale de l'Etat concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal est née le 31 décembre 2002 au plus tard, fin de l'année de calendrier et que le délai de prescription afférent, étant de dix ans, a commencé à courir pour les impôts en question relatifs à l'année 2002 à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003 pour expirer, en principe, le 31 décembre 2013.

Par conséquent, à la date d'émission des bulletins actuellement entrepris, soit en date du 30 janvier 2008, la prescription extinctive de dix ans n'avait pas encore pris effet, de sorte que le moyen afférent de la société ... est rejeté pour être non fondé.

b. La société ... fait ensuite exposer avoir demandé à plusieurs reprises à l'administration des Contributions directes de lui envoyer les bulletins d'imposition pour l'exercice 2004, étant donné qu'elle n'aurait pas reçu les originaux des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'exercice 2004, les lettres de rappel ainsi que les demandes d'informations.

Elle affirme à cet égard n'avoir reçu qu'une copie des bulletins d'imposition pour l'exercice 2004 par lettre simple en novembre 2006, alors que le délai pour contester ces bulletins était déjà écoulé.

La demanderesse, considérant que la preuve de l'envoi des bulletins pour l'exercice 2004, des rappels ainsi que de la lettre de demande d'informations n'ayant pas été rapportée par l'administration des Contributions directes, estime que les délais pour faire courir le délai légal en matière de recours contentieux n'auraient pas commencé à courir, de sorte que ce serait à tort que le directeur aurait considéré que les réclamations portant sur les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004 étaient irrecevables pour cause de forclusion.

La partie étatique en revanche s'empare de la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, selon laquelle la notification par simple lettre serait présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ainsi que du fait que la demanderesse a réglé les impôts dus pour 2004 en date des 17 et 20 novembre 2006 pour en conclure que non seulement la société ... était au courant desdits bulletins d'imposition, mais encore que ces bulletins lui avaient été régulièrement notifiés, de sorte que ce serait juste titre que le directeur aurait rejeté la réclamation afférente du 10 avril 2008 comme étant tardive.

Il convient de rappeler que la notification des bulletins peut être faite d'après les règles du Nouveau Code de procédure civile<sup>7</sup> ou encore par lettre recommandée<sup>8</sup>, voire même simple pli fermé à la poste. Dans ces deux derniers cas la notification sera présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste, cette présomption de notification ne s'appliquant cependant que si l'administration fiscale établit la remise à la

---

<sup>7</sup> Paragraphe 88 al. 1<sup>er</sup> AO.

<sup>8</sup> Paragraphe 211 al. 3 AO, combiné avec le paragraphe 88 al. 3 AO

poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt. En cas de contestation de la notification du bulletin d'impôt par le destinataire et faute de preuve par l'administration de la remise à la poste, la présomption de notification légale ne joue pas et la notification légale ne peut pas être considérée comme accomplie, sauf preuve contraire circonstanciée, le fisc ayant la charge de la preuve de l'envoi de la simple lettre<sup>9</sup>. Il s'ensuit que dans cette hypothèse le bulletin ne prend pas effet à l'égard du destinataire et que le délai pour introduire une réclamation de prend pas cours<sup>10</sup>.

En l'espèce, si la partie étatique se prévaut certes de la connaissance par la demanderesse de l'existence et du contenu des bulletins de l'année 2004, cette connaissance, non contestée par la demanderesse, n'établit cependant pas la preuve de la remise effective à la poste des bulletins originaux, ni surtout la date de cette remise, la demanderesse expliquant n'avoir obtenu que des copies des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'exercice 2004. En effet, la société ... explique avoir dû intervenir à plusieurs reprises auprès de l'administration des Contributions directes pour obtenir communication du bulletin d'imposition pour, à défaut de notification du bulletin original, se voir finalement communiquer en novembre 2006 une simple copie de ce bulletin ; force est à ce sujet de constater outre que la partie étatique ne conteste pas ces explications, que la société ... verse effectivement aux débats une copie dudit bulletin, portant l'estampille « *copy* », estampille *a priori* apposée par l'administration des Contributions directes.

Il s'ensuit que comme la preuve de la notification des bulletins d'imposition pour 2004 -en originaux - n'a pas rapportée par l'administration des Contributions directes, les délais n'ont pas pu commencer à courir, de sorte que c'est à tort que la décision directoriale déferée a rejeté la réclamation du 10 avril 2008 concernant les bulletins pour l'année 2004 comme étant tardive.

Il y a partant lieu de réformer la décision directoriale en ce point et de renvoyer le litige devant le directeur pour lui permettre d'instruire au fond la réclamation afférente de la demanderesse.

c. La société ..., constatant que les taxations d'office des exercices 2002, 2003 et 2004 seraient intervenues en raison de l'absence de dépôt de déclarations d'impôt ou d'informations complémentaires pour les exercices y afférents, relève avoir cependant régulièrement fourni des déclarations d'impôt en date du 9 mars 2006 et du 5 décembre 2005 afin de permettre à l'administration des Contributions directes d'établir une juste imposition basée sur ses résultats réels.

Elle estime dès lors que le directeur, qui se serait limité à constater que lesdits bulletins auraient été établis à juste titre par voie de taxation d'office, ne se serait pas conformé à son obligation de statuer au fond et de procéder au réexamen global de la situation du contribuable.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à juste titre que les revenus de la demanderesse ont été taxés, et ce d'une part en l'absence du dépôt des déclarations afférentes

---

<sup>9</sup> Alain Steichen, op.cit., n° 657, p.622.

<sup>10</sup> Trib. adm. 17 juin 1998, n° 10272, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 435.

pour les années 2002 et 2003 et, d'autre part en raison du fait que la demanderesse n'aurait pas fourni en temps utile les informations demandées par le bureau d'imposition en date du 17 mai 2006.

Il souligne à cet égard qu'à part les bulletins et déclarations d'impôts pour les années d'imposition en cause, la demanderesse n'aurait pas soumis au directeur d'autres pièces qui auraient été de nature à justifier le bien fondé du report de pertes invoqué. Or, au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il serait censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspondrait pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Le principe de la taxation est inscrit au paragraphe 217 (1) AO qui dispose que « (1) *Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.* (2) *Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind* ».

La taxation constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans avoir pu élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative<sup>11</sup>, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération<sup>12</sup>.

En l'espèce, il est constant en cause que la société ... n'a déposé aucune déclaration fiscale, ni aucune pièce comptable, jusqu'à ce que le bureau d'imposition se soit vu obligé de procéder en date du 22 février 2006 par voie de taxation afin de déterminer la base imposable. En revanche, il résulte des rétroactes de la présente affaire, telles que figurant dans le jugement du 10 décembre 2007, n° 22640 du rôle, que la demanderesse a transmis au bureau d'imposition Sociétés 2 ses déclarations de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 en date du 20 mars 2006, déclarations qu'elle a complétées par un courrier du 30 janvier 2007 communiquant à l'administration des

<sup>11</sup> Trib. adm. 26 avril 1999, no 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 388 et autres références y citées.

<sup>12</sup> Cour adm. 30 janvier 2001, no 12311C du rôle, Pas.adm. 2008, V° Impôts, n° 389 et autres références y citées.

Contributions directes diverses informations que l'administration des Contributions directes avait réclamé par courrier daté du 17 mai 2006.

Force est encore au tribunal de constater que les bulletins faisant l'objet de la réclamation adressée au directeur le 10 avril 2008 et rejetée par la décision directoriale actuellement déférée, à savoir les bulletins émis le 30 janvier 2008 suite au jugement du tribunal administratif du 10 décembre 2007, n° 22640 du rôle, comportent tous la mention « *à défaut de déclaration d'impôt (à la date de l'émission des premiers bulletins IRC et ICC visés par le jugement du tribunal administratif du 10 décembre 2007, n° 22640 du rôle), le revenu a été taxé et ce conformément au § 217 de la loi générale des impôts* », tandis que les bulletins de l'impôt de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'exercice 2004, émis le 13 août 2008, mentionnent que « *suite au non-dépôt des pièces et renseignements demandés dans mon courrier du 17 mai 2006, le bénéfice a été taxé à 700.000 euros en vertu du § 217 de la loi générale des impôts et à défaut des factures réclamées à la même date, la bonification d'impôt pour investissement n'est pas accordée. Suite à la taxation des exercices 2002 et 2003, les pertes déclarées ne sont pas mises en compte* ».

Il s'ensuit que si la demanderesse n'avait effectivement pas déposé ses déclarations fiscales et produit les pièces réclamées à la date de l'émission des premiers bulletins, tel n'était cependant plus le cas à la date de l'émission des deuxièmes bulletins suite au jugement précité du 10 décembre 2007. Indépendamment de la question juridique non soumise au tribunal de la date à laquelle l'administration aurait dû se placer pour analyser la situation de la demanderesse lors de l'émission des seconds bulletins en 2008, la non-prise en compte par l'administration des données dont elle disposait cependant lors de l'émission des seconds bulletins ne saurait être considérée comme relevant d'une bonne application de la loi fiscale, dont le but est notamment d'assurer une évaluation de la base imposable correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique, et non de sanctionner un contribuable, fut-il indolent ou négligent.

Quant aux pouvoirs du directeur, ceux-ci sont notamment circonscrits par le paragraphe 243 AO, aux termes duquel « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* », tandis que le paragraphe 244 AO prévoit que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1<sup>er</sup> AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)*. »

Le directeur statue donc toujours quant au fond du dossier. En d'autres termes, le directeur, saisi d'une réclamation, procède d'office au réexamen global de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. Le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition. En procédant au réexamen global de la situation du contribuable, le directeur est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait, dont il n'a pas été tenu compte par le bureau d'imposition, y compris des éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne se sont présentés que durant l'instance de réclamation.

En l'espèce, le tribunal est amené à constater que le directeur, saisi de la réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003 émis le 30 janvier 2008, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 émis le 30 janvier 2008, le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis le 30 janvier 2008, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003, émis le 30 janvier 2008 ainsi que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, émis le 2 août 2006, n'a pas procédé à une analyse au fond de la situation du contribuable.

En effet, il n'a pris en compte ni les informations et pièces comptables adressées le 30 janvier 2007 à l'administration des Contributions directes ni les différentes déclarations fiscales afférentes, déposées par la demanderesse certes après l'émission des bulletins initiaux, mais avant l'émission en janvier et août 2008 des nouveaux bulletins et en tout cas avant sa décision datée du 17 septembre 2008. Ainsi, il n'a ni vérifié si la base imposable retenue par le bureau d'imposition correspond à la réalité économique, ni si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition l'a été avec mesure et modération. Il s'est uniquement limité à constater que lesdits bulletins auraient été établis à juste titre par voie de taxation d'office, puisqu'ils n'auraient finalement que constitué la notification valable des bulletins initiaux, non valablement notifiés.

En procédant de cette manière, le directeur ne s'est pas conformé au paragraphe 243 AO, lui imposant de statuer quant au fond et de procéder au réexamen global de la situation du contribuable. Il en découle que la décision directoriale du 17 septembre 2008 encourt dans cette mesure et dans le cadre des pouvoirs de réformation impartis au tribunal l'annulation pour violation de la loi.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »<sup>13</sup>, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt<sup>14</sup>.

En application des développements qui précèdent, il y a lieu de renvoyer l'affaire au directeur afin qu'il statue sur la réclamation quant au fond conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

La demanderesse sollicite encore la condamnation de l'Etat à une indemnité d'un montant de 1.500.- € sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande que l'Etat ne conteste ni en son principe, ni en son montant.

Au vu des circonstances particulières du présent litige, consistant notamment dans le fait que c'est le défaut par le directeur d'épuiser son obligation d'analyse au fond de la

---

<sup>13</sup> Doc. parl. 3940A<sup>2</sup>, p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5.

<sup>14</sup> Trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 573.

réclamation qui a contraint la demanderesse à introduire un recours devant le tribunal administratif et en raison de l'issue du recours, le tribunal est amené à considérer qu'il serait inéquitable de laisser à charge de la demanderesse l'intégralité des frais et honoraires non compris dans les dépens, de sorte qu'il y a lieu de lui accorder le montant réclamé de 1.500.- € sur base de l'article 33 de la prédite loi modifiée du 21 juin 1999.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié,

partant réforme la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 septembre 2008 portant le numéro C 14391 du rôle dans la mesure où elle a rejeté la réclamation du 10 avril 2008 en ce qui concerne l'impôt dû pour l'année 2004 pour être tardive et déclare au contraire la réclamation dans cette mesure également recevable ;

annule encore la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 septembre 2008 dans la mesure où le directeur de l'administration des Contributions directes a omis de statuer au fond et de procéder au réexamen global de la situation de la demanderesse ;

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat à payer à la demanderesse un montant de 1.500.- € au titre d'indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 juillet 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünner, premier juge,  
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert